



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „L“ SKUNDO**

2024 m. gruodžio d. Nr. S- (7-2024/153)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės, Raimondos Juodkaitės (pranešėja), Jurgitos Narkevičiūtės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „L“ (toliau – Pareiškėja) 2024-10-31 skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – Aplinkos apsaugos departamentas) 2024-10-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-86 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėja 2024-11-26 Komisijos posėdyje nedalyvavo, Aplinkos apsaugos departamento atstovės R.T. ir D.R. Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėja prašo Komisijos pakeisti skundžiamą sprendimą: netaikyti padidinto mokesčio tarifo ir koeficiento 2.

Pareiškėja neginčija nustatytų pažeidimų, tačiau atkreipia dėmesį į tai, jog nuo 2018 metų diegė ir naudojo techninį įrankį, kuris padėtų išvengti rankinio žmogaus darbo vykdant pakuočių apskaitą. Pareiškėjos nuomone, rankinis darbas galėtų lemti dar didesnius neatitikimus, todėl kūrė techninį įrankį, vykdė savo vidinių sistemų integracijas, kad pakuočių apskaita būtų tiksli ir būtų išvengta žmogiškų klaidų. Pareiškėja nedelsdama reagavo į Aplinkos apsaugos departamento darbuotojų pastabas, taisė netikslumus, atitinkamai koregavo ir savo techninį įrankį, kad ateityje tokių netikslumų nebepasitaikytų.

Pareiškėja pažymi, kad nesiekė sąmoningai ir / ar tyčia nuslėpti bei neslėpė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai patiektų apmokestinamųjų gaminių. Nurodo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką dėl mokesčio už aplinkos teršimą (toliau – MUAT) sumos sankcijinės dalies mažinimo.

Aplinkos apsaugos departamentas skundžiamu sprendimu patvirtino Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Klaipėdos apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus 2024-09-12 patikrinimo aktą Nr. PA-3920 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriuo Pareiškėjai apskaičiuota sumokėti į valstybės biudžetą 1 129 Eur MUAT didesniu tarifu (pritaikius indeksavimo koeficientą ir koeficientą 2) už nedeklaruotą tiktą Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų pakuočių kiekį.

Sprendime nurodyta, kad Pareiškėja per 2021 m. mokestinį laikotarpį tiekė (nedeklaravus) Lietuvos Respublikos vidaus rinkai 0,064 t plastikinės pakuotės kiekio, 0,025 t metalinės, 0,007 t stiklinės, 0,677 t plastikinės pakuotės kiekio (deklaruota 0,628 t, išleista į rinką 1,305 t) ir 0,768 t popierinės (kartoninės) pakuotės kiekio (deklaruota 17,791 t, išleista į rinką 18,559 t).

Pareiškėja, nedeklaruodama ir nemokėdama MUAT pakuotės atliekomis, pažeidė Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 40 straipsnio 1 ir 4 dalis, 81 straipsnio 1 dalį, nes nevykdė pareigos laiku ir tiksliai pateikti mokesčių deklaracijas, teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasi mokesčių įstatymais.

Pareiškėjai, nedeklaravus per 2021 m. viso tiekto Lietuvos Respublikos vidaus rinkai pakuotės kiekio ir nesumokėjus mokesčių už nedeklaruotą pakuotės kiekį, atsiranda teisinis pagrindas taikyti Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 9 straipsnio 8 dalies 7 punktą (įstatymo redakcija, galiojusi 2021-01-01–2023-01-01) apskaičiuojant mokestį už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis, t. y. nuslėptą apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto MUATĮ 4 priede, ir koeficiento 2.

Pareiškėja pastabų dėl Patikrinimo akto neteikė.

Komisija k o n s t a t u o j a:

Pareiškėjos skundas tenkintinas. Aplinkos apsaugos departamento Sprendimas keistinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Aplinkos apsaugos departamento Sprendimo, kuriuo buvo patvirtintas Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Klaipėdos apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus Patikrinimo aktas ir jame apskaičiuotas 1 129 Eur MUAT už nedeklaruotą tiekta Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų pakuočių kiekį.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja už 2021 m. mokestinį laikotarpį nedeklaravo importuotos ir sunaudotos savoms reikmėms 0,064 t plastikinės pakuotės kiekio ir nedeklaravo importuotos ir išleistos į vidaus rinką 0,025 t metalinės, 0,007 t stiklinės, 0,677 t plastikinės pakuotės kiekio (deklaruota 0,628 t, išleista į rinką 1,305 t) ir 0,768 t popierinės (kartoninės) pakuotės kiekio (deklaruota 17,791 t, išleista į rinką 18,559 t).

Pareiškėja akcentuoja, kad geranoriškai reagavo į Aplinkos apsaugos departamento darbuotojų, atlikusių patikrinimą, pastabas, teikė dokumentus patikrinimui, atliko nurodomas korekcijas, bendradarbiavo viso patikrinimo metu.

Ginčo teisinius santykius reglamentuojančio MUATĮ 9 straipsnio 4 dalyje (įstatymo redakcija, galiojusi 2021-01-01–2023-01-01) nurodyta, jog MUAT, išskyrus mokestį už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiklai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų, sumokamas ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijos pateikiamos ne vėliau kaip pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, vasario 15 dienos Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Laikoma, kad mokestinė prievolė įvykdyta tik pateikus deklaraciją ir sumokėjus mokėtiną mokestį.

MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 7 punkte (įstatymo redakcija, galiojusi 2021-01-01–2023-01-01) nurodyta, kad mokestis už nuslėptą taršą apskaičiuojamas mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekta gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį, kai mokesčio mokėtojas aplinkos ministro nustatyta tvarka vykdė gaminių ir (ar) pakuočių apskaitą, – nuslėptą gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ir (ar) 4 prieduose, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2.

Nuslėpta tarša, tai klaidingai nurodyti: teršalų, degalų, gaminių, pakuočių, atliekų rūšys ir tarifą mažinantys koeficientai, dėl kurių buvo apskaičiuotas ir nedeklaruotas arba deklaruotas mažesnis mokestis už aplinkos teršimą (MUATĮ 2 straipsnio 11 dalies 3 punktas, įstatymo redakcija, galiojusi 2021-01-01–2023-01-01).

MUAT objektas yra Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekta pripildytos pakuotės, nurodytos šio įstatymo 4 priede (MUATĮ 4 straipsnio 3 dalis, įstatymo redakcija, galiojusi 2021-01-01–2023-01-01).

Mokestį už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuočių atliekomis moka gamintojas ir (ar) importuotojas (MUATĮ 5 straipsnio 3 dalis, įstatymo redakcija, galiojusi 2021-01-01–2023-01-01).

Iš Pareiškėjos pateikto skundo Komisijai galima spręsti, kad Pareiškėja nesiekė sąmoningai ir tyčia nuslėpti bei neslėpė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai patiektų apmokestinamųjų pakuočių. Patikrinimo akte nurodyta, kad Pareiškėjai buvo duota žodinė pastaba apskaityti Vieningoje gaminių, pakuočių ir atliekų apskaitos informacinėje sistemoje (toliau – GPAIS) už 2021–2023 metus neapskaitytus apmokestinamuosius gaminius. Pareiškėja po žodinės pastabos pažeidimą pašalino.

Bylos duomenimis, atlikus pateiktų dokumentų analizę nustatyta, kad Pareiškėja už 2021 m. deklaracijoje pateikė klaidingus duomenis: nedeklaravo importuotos ir sunaudotos savoms reikmėms

0,064 t plastikinės pakuotės kiekio ir nedeklaravo importuotos ir išleistos į vidaus rinką 0,025 t metalinės, 0,007 t stiklinės, 0,677 t plastikinės pakuotės kiekio (deklaruota 0,628 t, išleista į rinką 1,305 t), ir 0,768 t popierinės (kartoninės) pakuotės kiekio (deklaruota 17,791 t, išleista į rinką 18,559 t).

Mokesčių administratorius sprendė, kad mokesčių mokėtoji, nedeklaravus viso tiekto Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų gaminių kiekio ir nesumokėjus mokesčių už nedeklaruotą gaminių kiekį, atsiranda teisinis pagrindas taikyti MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 7 punkto (įstatymo redakcija, galiojusi 2021-01-01–2023-01-01) nuostatas.

Pasisakydama dėl padidinto MUAT esmės, Komisija pastebi, kad administracinių teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad MUAT apskaičiavimas taikant didesnę tarifą yra ekonominė sankcija (už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonominė poveikio priemonė) (pvz., žr. LVAT 2015-10-29 nutartį adm. byloje Nr. A-768-438/2015; 2018-10-29 sprendimo adm. byloje Nr. A-1422-525/2018 32 p.; 2019-05-19 nutarties adm. byloje Nr. A-431-822/2019 21 p.; 2020-06-03 sprendimo adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020 47 p., 2021-11-17 nutarties adm. byloje Nr. eA-2019-602/2021 68 p.; ir kt.).

Konstitucinis Teismas savo nutarimuose yra pateikęs išsamią ir aiškią proporcingumo principo koncepciją. Konstitucinis Teismas 2001-10-02 nutarime yra konstatavęs, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi asmens varžyti akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti. Teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniai principai reiškia ir tai, kad tarp siekiamo tikslo ir priemonių šiam tikslui pasiekti, tarp teisės pažeidimų ir už šiuos pažeidimus nustatytų nuobaudų turi būti teisinga pusiausvyra (proporcija). Šie principai neleidžia nustatyti už teisės pažeidimus tokių nuobaudų, kurios būtų akivaizdžiai neproporcingos teisės pažeidimui bei siekiamam tikslui (Konstitucinio Teismo 2000-12-06 nutarimas, LVAT 2016-03-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-298-556/2016).

Proporcingumo principo taikymas atsiskleidžia tuo, kad pritaikyta neigiama poveikio priemonė turi atitikti padarytą pažeidimą, todėl šis principas neatskiriamas nuo teisingumo principo. Įgyvendinant teisingumo principą, reikalaujama, kad asmeniui skiriama sankcija būtų proporcinga padarytam pažeidimui. Teisingumo principas taip pat įpareigoja, kad asmuo, padaręs priešingą teisei veiką, neišvengtų atsakomybės, tačiau skiriant jam bausmę būtų atsižvelgiama į jo turtinę padėtį bei kitas aplinkybes.

MUATĮ nenustato galimybės Aplinkos apsaugos departamentui taikyti mažesnę, nei nustatyta MUATĮ, tarifų koeficientą. Teismas, įvertinęs faktinių aplinkybių visumą, šį mokesį gali sumažinti, iš esmės remdamasis teisingumo bei protingumo kriterijais (LVAT 2016-03-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-298-556/2016).

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Aplinkos apsaugos departamentas nustatė, kad Pareiškėja neteisingai deklaravo ir sumokėjo MUAT už nedeklaruotą tiekta Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų pakuočių kiekį, t. y. nedeklaravo dalies apmokestinamųjų pakuočių kiekio.

Nagrinėjamu atveju, remdamasi byloje esančiais įrodymais, Komisija nenustatė, kad Pareiškėja būtų sistemingai pažeidinėjusi MUATĮ nustatytą MUAT pakuočių atliekomis apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką (priešingai už 2022-2023 metus pažeidimų nenustatyta), Pareiškėja Patikrinimo akte konstatuotą pažeidimą būtų padariusi tyčia ar turėdama tikslą nuslėpti atskirų apmokestinamųjų pakuočių kiekius. Byloje nėra duomenų, kad Pareiškėja nebendradarbiavo su Aplinkos apsaugos departamentu, t. y. neteikė prašomos informacijos, kad Pareiškėja būtų siekusi trukdyti ar trukdžiusi Aplinkos apsaugos departamentui atlikti patikrinimą ir (ar) nustatyti svarbias bei reikalingas aplinkybes. Komisijos posėdžio metu, Aplinkos departamento atstovės Pareiškėja apibūdino teigiamai, akcentavo, jog itin greitai ir noriai reagavo į pastabas, vedė konsultacijas, gilinosi, kad ateityje pažeidimų būtų išvengta.

LVAT praktikoje pripažįstama, kad tokiose situacijose ekonominės sankcijos sumažinimas, atsižvelgus į teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą, atsakomybę lengvinančias bei kitas reikšmingas aplinkybes, atitinka teisingumo, protingumo kriterijus. Pvz., LVAT 2019-05-15 nutartyje adm. byloje

Nr. A-431-822/2019, 2020-05-27 nutartyje adm. byloje Nr. eA-2163-662/2020 nurodė, kad taršos iš stacionarių taršos šaltinių (nagrinėjamu atveju – apmokestinamųjų gaminių atliekų) nuslėpimo fakto konstatavimui, būtina taip pat nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – taršos (nagrinėjamu atveju – apmokestinamųjų gaminių atliekų) nuslėpimo. Tokias aplinkybes <...> patvirtintų *inter alia* apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti įstatyme nustatytas pareigas ir pan., šiuo konkrečiu atveju jas vertinant visų bylos aplinkybių kontekste, taip pat atsižvelgiant į pareiškėjo padaryto pažeidimo pobūdį, mastą, teisingumo, protingumo kriterijus, laikytina, jog didesnio tarifo taikymu siekiami tikslai bus pasiekti ir sumažinus pareiškėjui apskaičiuoto mokesčio dydį.

Analizuojant administracinę jurisprudenciją bylose dėl MUATĮ numatytos sankcijos teisingumo vertinimo matyti, kad kiekvienu atveju sankcijos sumažinimo klausimas sprendžiamas individualiai, įvertinus konkrečią situaciją, padaryto pažeidimo pobūdį, mastą, teisingumo, protingumo kriterijus, administracinių teismų praktikoje randami pavyzdžiai kuomet skirta sankcija sumažinta 50 proc., (pvz., LVAT 2018-10-24 nutartis adm. byloje Nr. A-784-492/2018, 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. A-431-822/2019, 2020-05-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-2163-662/2020, 2021-11-17 nutartis adm. byloje Nr. eA-2019-602/2021 ir kt.) arba sumažinta kitais dydžiais. Taip pat LVAT yra iš viso nesumažinęs paskirtos ekonominės sankcijos (pvz., 2012-06-07 nutartis adm. byloje Nr. A-662-1563/2012; 2018-12-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-794-822/2018 ir kt.).

Komisija, atsižvelgdama į anksčiau paminėtas aplinkybes, vadovaudamasi LVAT praktika, suformuota analogiško pobūdžio bylose, Konstitucinio Teismo išaiškinimais, MAĮ nustatytais protingumo ir teisingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis), daro išvadą, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju MUATĮ numatytos ekonominio poveikio priemonės tikslui pasiekti yra neproporcingos Pareiškėjos padarytam pažeidimui, tačiau Komisijos vertinimu, didesnio tarifo taikymu siekiami tikslai bus pasiekti Aplinkos apsaugos departamento nustatytos MUAT sumos sankcinę dalį – MUAT, apskaičiuotą taikant koeficientą 2 sumažinant iki koeficiento 1,3 (30 proc. MUAT dydžio sankcija) ir nurodant, kad Pareiškėja vietoje apskaičiuoto 1 129 Eur MUAT pakuotės atliekomis, turi sumokėti 733,85 Eur (1 129 : 2 x 1,3) MUAT pakuočių atliekomis.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, kad Aplinkos apsaugos departamento Sprendimas, kuriuo patvirtinta ir Pareiškėjai nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 1 129 Eur MUAT už nedeklaruotą tieką Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų pakuočių kiekį, keistinas, nurodant Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 733,85 Eur MUAT už nedeklaruotą tieką Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų pakuočių kiekį.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Pakeisti Aplinkos apsaugos departamento 2024-10-15 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-86: vietoj nurodymo Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 1 129 Eur MUAT apmokestinamųjų pakuočių atliekomis nurodyti Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 733,85 Eur MUAT apmokestinamųjų pakuočių atliekomis.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę

centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Raimonda Juodkaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė